

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 5 ottobre 2016 n. 19861

Svolgimento del processo

1. Con sentenza depositata in data 9/3/2009 la C.T.P. di Avellino accoglieva il ricorso proposto dal Fallimento Nis.Fa, Sud S.d. avverso cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 54-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione modello Unico 2005, presentata per l'anno d'imposta 2004, per Iva non riscossa e per il recupero di crediti d'imposta non spettanti, oltre sanzioni e interessi, per complessivi € 547.202,93; riteneva infatti nulla la cartella di pagamento per la mancata previa notifica del c.d. avviso bonario, richiesto dall'art. 6, comma 5, legge 27 luglio 2000, n. 212.

2. La decisione era per tale parte confermata, con la sentenza in epigrafe, dalla C.T.R. della Campania, sezione staccata di Salerno, che rigettava l'appello proposto dall'ufficio sulla base del duplice rilievo per cui il motivo che ne era posto a fondamento - con il quale si deduceva che non poteva considerarsi causa di nullità la omessa comunicazione di irregolarità della dichiarazione ai sensi del terzo comma dell'art. 36-bis d.P.R. 600/73 - era, da un lato, inconferente, dal momento che la sentenza impugnata faceva riferimento alla violazione dell'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000; dall'altro, comunque, infondato, dal momento che - secondo i giudici del gravame - il mancato preventivo invio al contribuente del c.d. avviso bonario, richiesto dalla norma citata, configura «un caso di nullità assoluta della cartella esattoriale».

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, cui resiste il fallimento predetto, depositando controricorso.

Equitalia Polis S.p.a., sebbene ritualmente evocata in giudizio, non ha svolto difese nella presente sede.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo - rubricato «illogica e insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio: con riferimento all'art. 360, n. 5 c.p.c.» - la ricorrente deduce che erroneamente la C.T.R. ha valutato «inconferente» il motivo di gravame proposto poiché non incentrato sull'obbligo previsto dall'art. 6, comma 5, legge 27 luglio 2000, n. 212, bensì su quello di cui all'art. 36-bis, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Osserva al riguardo che la norma di cui all'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000, applicata dai giudici di primo grado, disciplina una fase del più ampio procedimento amministrativo del controllo formale delle dichiarazioni, con riferimento al quale andava, secondo l'ufficio, valutata la pertinenza del motivo proposto con il quale si contestava, da un lato che, trattandosi di controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, sussistessero i presupposti perché sorgesse in capo all'amministrazione



l'obbligo di comunicare l'esito della liquidazione e, dall'altro, che l'inosservanza di tale obbligo fosse sanzionata da nullità.

5. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate deduce «violazione e falsa applicazione degli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600/73; 54-bis, comma 3, e 60 d.P.R. n. 633/72; 6, comma 5, legge n. 212/2000, anche in relazione all'art. 53 Cost.: con riferimento all'art. 360, n. 3 c.p.c.», per avere la C.T.R. ritenuto l'omessa comunicazione dell'invito previsto dall'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000, causa di nullità della cartella impugnata.

Considerato che, da un lato, tale norma disciplina in via esclusiva l'ipotesi dell'invito a fornire chiarimenti necessari o a produrre documenti mancanti e non anche quella della comunicazione dell'esito del controllo ed, inoltre, subordina l'obbligo dell'invito alla esistenza di «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» e che, dall'altro, l'invito a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione è previsto dall'art. 36-ter per il controllo formale della dichiarazione (e non anche dall'art. 36-bis, che prevede la sola comunicazione dell'esito della liquidazione all'esclusivo fine di evitare la reiterazione di errori e consentire la regolarizzazione di aspetti formali), sostiene che «è ragionevole ritenere che la disposizione dell'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 si applica alla sola fattispecie prevista dall'art. 36-ter e non anche alla base della liquidazione di cui al precedente art. 36-bis».

6. È fondato il primo motivo di ricorso.

Questa Corte ha già avuto modo di chiarire, con riferimento all'art. 342 cod. proc. civ., ma con argomenti certamente riferibili anche all'art. 53 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che il giudizio di appello, pur limitato all'esame delle sole questioni oggetto di specifici motivi di gravame, si estende ai punti della sentenza di primo grado che siano, anche implicitamente, connessi a quelli censurati, derivandone che non viola il principio del *tantum devolutum quantum appellatum* il giudice di appello che fonda la propria decisione su ragioni diverse da quelle svolte dall'appellante nei suoi motivi, ovvero esamini questioni non specificamente da lui proposte o sviluppate, le quali però appaiano in rapporto di diretta connessione con quelle espressamente dedotte nei motivi stessi, e come tali comprese nel *thema decidendum* (v. Cass., Sez. 2, Ord. n. 7789 del 05/04/2011, Rv. 617414; v. anche Sez. 1, n. 1377 del 26/01/2016, Rv. 638411).

Con riferimento alla materia qui trattata non è dubitabile che la norma di cui all'art. 6, comma 5, st. contr. concorra con quella di cui al terzo comma dell'art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel delineare un quadro normativo unitario diretto a disciplinare le modalità partecipative del contribuente nelle fasi successive al controllo automatizzato delle dichiarazioni e alla conseguente liquidazione d'imposta, prevedendo adempimenti bensì diversi - cd. comunicazione di irregolarità, da un lato (art. 36-bis, comma 3, d.P.R. 600/73); c.d. avviso bonario, dall'altro (art. 6, comma 5, st. contr.) - ma tuttavia concorrenti e potenzialmente anche contestuali, entrambi ricadenti nella medesima fase prodromica all'emissione della cartella di pagamento, tanto da essere sovente sovrapposti nella casistica giurisprudenziale e da giustificare comunque una ricostruzione del loro reciproco rapporto in termini di sostanziale «completamento/integrazione» (o, secondo alcuni, di vera e propria «sostituzione»).



Può in tal senso convenirsi con il rilievo che, a ben vedere, la comunicazione adottata ex art. 36-bis si caratterizza per avere un contenuto necessario (esito del controllo, dal quale «emerge un'imposta o una maggiore imposta») e uno eventuale (invito «a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti»), quest'ultimo previsto sul presupposto che la dichiarazione presenta «incertezze» SU Suoi «aspetti rilevanti» ma, a differenza del primo, ove tale presupposto ricorra, a pena di nullità dei provvedimenti successivi.

Nel caso di specie, il giudice di primo grado ha rilevato che la mancanza di alcuna comunicazione all'esito del controllo automatizzato (e quindi, ovviamente, sia del suo contenuto necessario, sia di quello eventuale) comporta violazione della regola statutaria del contraddittorio endoprocedimentale prevista dall'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000 e giustifichi pertanto la sanzione della nullità della cartella impugnata.

Con il proposto gravame l'Agenzia ha di contro eccepito che nessuna comunicazione era dovuta e che, comunque, dalla sua mancanza non può farsi discendere, nel caso concreto, alcuna sanzione di nullità.

È bensì vero che, a supporto di tale censura, l'appellante ha argomentato esclusivamente con riferimento all'art. 36-bis, comma 3, d.RR. 29 settembre 1973, n. 600, e dunque ai presupposti e al contenuto della comunicazione quale previsto da tale norma, senza invece fare alcun riferimento all'art. 6, comma 5, st. contr..

Trattasi però di mero aspetto argomentativo secondario rispetto al tema oggetto di contestazione (necessità o meno di una preventiva comunicazione, quale che sia il suo contenuto, al contribuente e conseguenze del suo inadempimento) la cui inesatta focalizzazione non esclude tuttavia - alla stregua del richiamato principio - che con il proposto gravame la C.T.R. debba ritenersi validamente investita di tale questione di fondo, afferendo poi detto profilo argomentativo a mere questioni di diritto ossia ai profili esegetici e applicativi agitati dal medesimo tema e, dunque, alla individuazione delle norme applicabili: compito cui il giudice può e deve comunque ex se attendere.

7. è altresì fondato il secondo motivo.

Secondo orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità «in tema di riscossione delle imposte, la legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso» (Cass., Sez. 5, n. 8342 del 25/05/2012, Rv. 622681; v.



anche Sez. 6 - 5, Ord. n. 15584 del 08/07/2014, Rv. 631667; Sez. 5, n. 12023 del 10/06/2015, Rv. 635672).

Una attenta disamina dei rapporti tra le norme di cui all'art. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, da un lato, e quella di cui all'art. 6, comma 5, st. contr., conforta tale condivisibile principio, dandogli coerenza logica sul piano sistematico (ancorché in senso e per ragioni diversi da quelle ipotizzate in ricorso).

Giova in tal senso muovere dal rilievo che, come già rimarcato nella giurisprudenza di questa Corte, l'art. 36-bis d.R. n. 600/73 (significativamente intitolato "Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni") è norma a contenuto impositivo sostanzialmente chiuso, nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali.

La differenza con il successivo art. 36-ter è ravvisabile già nella diversa intitolazione (Controllo formale delle dichiarazioni) e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera liquidazione, ma di controllo e di più incisivi interventi sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle comunicazioni di cui all'art. 20, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, ed agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, legge 30 dicembre 1991, n. 413: atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera.

Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione-cooperazione tra fisco e contribuente. Ai sensi dell'art. 36-bis, comma 3 (vigente *ratione temporis*) ed alla ratta allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

L'art. 36-ter, comma 3, prevede invece, ai fini dei commi 1 e 2 - e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo - che il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi; il successivo comma 4 dispone poi che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, l'esito del controllo formale sia comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale.

Al più incisivo controllo previsto dall'art. 36-ter (rispetto alla liquidazione ex art. 36-bis) il legislatore ha, dunque, fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia



per il contribuente, culminante nella previsione di cui al comma 4, che fa obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un'apposita comunicazione da effettuare al contribuente (v. in motivazione Sez. 5, n. 15311 del 04/07/2014).

Si ricava pertanto da tali disposizioni una disciplina dei procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973) connotata dalla generale previsione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e già di per sé a tal fine esaustiva ed autosufficiente, essendo in tal caso il contraddittorio con il contribuente (che deve fornire la documentazione di riscontro) già coesistente all'istituto.

Ben diversamente la disciplina dei procedimenti di liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni (ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973) è caratterizzata dalla generale previsione di una forma molto più blanda di partecipazione del contribuente nel procedimento, inidonea a generare un vincolo procedimentale in termini di obbligatoria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. Per essa (e solo per essa) ben si comprende pertanto e si giustifica la funzione «(etero)integratrice» della norma di cui all'art. 6, comma 5, st. contr., ancorché esclusivamente nel caso in cui sussistano «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione»: presupposto in presenza del quale (e solo in presenza del quale) la blanda forma di partecipazione del contribuente al procedimento, assicurata in via generale dall'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, deve essere sostituita dalla «speciale» regola del contraddittorio endoprocedimentale stabilita (a pena di invalidità dei conseguenti provvedimenti di iscrizione a ruolo) dall'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000.

Tale ricostruzione è confortata da una serie di indici, quali, in particolare: i) l'espreso riferimento dell'incipit della norma statutaria in esame ai soli procedimenti di liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni e non anche ai (diversi) procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni; ii) l'esistenza di un'«ordinaria» disciplina dei procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973) già, come detto, di per sé caratterizzata dalla previsione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, da applicarsi sempre e in ogni caso; iii) il dato testuale dell'art. 2-bis, dl. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale, nel disciplinare le modalità di comunicazione dell'invito» ex art. 6, comma 5, st. contr. contiene espliciti riferimenti ai soli procedimenti di «liquidazione delle dichiarazioni» (e non anche a quelli di controllo formale delle dichiarazioni) e, soprattutto, richiama più volte il termine di cui all'art. 2, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, che contiene la disciplina «premiale» (in termini di sanzione e interessi) esclusivamente relativa ai procedimenti di liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni (ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973), omettendo, invece, un qualsiasi rinvio o cenno alla disciplina «premiale» relativa ai procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni contenuta nel successivo art. 3, d.lgs. n. 462 del 1997.

Nel caso invece in cui, versandosi sempre in ipotesi di liquidazione d'imposta sulla base delle dichiarazioni ex art. 36-bis, non ricorra il detto presupposto della sussistenza di «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione», riemerge la regola procedimentale ordinaria di cui all'art. 36-bis, comma 3, d.P.R. n. 600/73 (comunicazione di irregolarità o



comunicazione dell'esito della liquidazione), ma alla minore «importanza» della partecipazione del contribuente al procedimento de quo (giustificata dal maggiore grado di «attendibilità» delle irregolarità riscontrabili) non può che corrispondere una conseguente irrilevanza della violazione di tale «disciplina partecipativa» ai fini della validità del consequenziale provvedimento di iscrizione a ruolo. Nei procedimenti «ordinari» di liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni, in considerazione dell'elevato grado di «attendibilità» delle irregolarità riscontrabili, lo svolgimento di un effettivo contraddittorio fra ufficio e contribuente, ad avviso del legislatore, non rappresenta una fase indispensabile del procedimento, essendo sempre possibile per il contribuente far valere eventuali doglianze in punto di illegittimità della pretesa impositiva in sede di impugnazione del consequenziale provvedimento di iscrizione a ruolo

8. Tirando le fila del ragionamento fin qui condotto, va dunque confermato che nel caso del «controllo cartolare» ex art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'obbligo del «contraddittorio endoprocedimentale», mediante l'invio dell'invito previsto dal quinto comma dell'art. 6 legge n. 212 del 2000, sorge soltanto «qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» (v. anche Cass. Sez. 5, n. 1306 del 26/01/2015).

Orbene, nella sentenza impugnata, ed anche nel controricorso della società, manca un'argomentata evidenziazione che nel caso di specie «sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione», tali da imporre la comunicazione del detto invito bonario.

9. Il ricorso deve pertanto essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa al giudice a quo che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Campania, sezione staccata di Salerno, anche per il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

